



Roj: **STSJ PV 2550/2022 - ECLI:ES:TSJPV:2022:2550**

Id Cendoj: **48020330012022100425**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **08/07/2022**

Nº de Recurso: **367/2021**

Nº de Resolución: **275/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAF, Gipuzkoa, 25-02-2021,**  
**STSJ PV 2550/2022**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 367/2021**

**DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NÚMERO 275/2022**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a ocho de julio de dos mil veintidós.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 367/2021 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 25-02-2021 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2020/0079, 2020/0080, 2020/0081, 2020/0676, 2020/ 0677 y 2020/ 0678, interpuestas por Investecnia Sociedad Inversora SL contra los Acuerdos de 10-12-2019 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2014-2016; y contra los Acuerdos de 28-09-2020 del mismo órgano que impusieron sanciones derivadas de dichas liquidaciones.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : INVESTECNIA SOCIEDAD INVERSORA S.L., representada por el procurador D. JOSÉ MANUEL LÓPEZ MARTÍNEZ y dirigido por el letrado D. MANUEL URRUTIA SUBINAS.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representado por eo procurador D. LUIS PABLO LOPEZ-ABADIA RODRIGO y dirigido por el letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.



## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 30 de abril de 2021 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. JOSE MANUEL LÓPEZ MARTÍNEZ actuando en nombre y representación de INVESTECNIA SOCIEDAD INVERSORA S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 25-02-2021 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2020/0079, 2020/0080, 2020/0081, 2020/0676, 2020/ 0677 y 2020/ 0678, interpuestas por Investecnia Sociedad Inversora SL contra los Acuerdos de 10-12-2019 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2014-2016; y contra los Acuerdos de 28-09-2020 del mismo órgano que impusieron sanciones derivadas de dichas liquidaciones; quedando registrado dicho recurso con el número 367/2021.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO .-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 5 octubre de 2021 se fijó como cuantía del presente recurso la de 5.708.482,74 euros.

**QUINTO .-** El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

**SEXTO .-** En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**SÉPTIMO.-** Por resolución de fecha 23 de junio de 2022 se señaló el pasado día 30 de junio de 2022 para la votación y fallo del presente recurso.

**OCTAVO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 25-02-2021 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2020/0079, 2020/0080, 2020/0081, 2020/0676, 2020/ 0677 y 2020/ 0678, interpuestas por Investecnia Sociedad Inversora SL contra los Acuerdos de 10-12-2019 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2014-2016; y contra los Acuerdos de 28-09-2020 del mismo órgano que impusieron sanciones derivadas de dichas liquidaciones.

Con fecha 17-06-2019 fue notificado a la recurrente el inicio de procedimiento de comprobación limitada del IS de los ejercicios 2014-2014; en concreto, de los ingresos y gastos declarados y del cumplimiento de los requisitos establecidos por los artículos 13 y 14 de la Norma Foral 2/2014 en punto a la calificación de Investecnia Sociedad Inversora S.L. como microempresa o sociedad patrimonial; además, y respecto al ejercicio de 2014, las correcciones al resultado contable en concepto de "eliminación de la doble imposición por dividendos y participación en beneficios".

A resultas de dichas actuaciones se practicaron las liquidaciones recurridas del Impuesto de sociedades:

- Ejercicio 2014 : 4.404.787, 46 euros ( intereses de demora incluidos).
- Ejercicio 2015: 28.415, 07 euros (intereses de demora incluidos).
- Ejercicio 2016: 4.947, 79 euros ( intereses de demora incluidos).

Además, por Acuerdos posteriores del mismo Servicio de Gestión se impusieron a la recurrente las siguientes sanciones:

- Ejercicio 2014: 1.887.941, 54 euros.
- Ejercicio 2015: 12. 604,05 euros.
- Ejercicio 2016: 2.271,98 euros.

**SEGUNDO.-** El recurso contencioso-administrativo se funda en los siguientes motivos:

1.- Omisión completa del procedimiento legalmente establecido y consiguiente nulidad de los actos recurridos ( art. 47.1. e Ley 39/2015).



Según la recurrente el Servicio de Gestión practicó actuaciones que exceden de las propias del procedimiento de comprobación limitada por haber comportado la investigación o indagación de hechos solo admisible en el expediente de inspección (artículos 130 , 136 y 142 NFGT); y como prueba el anexo a las liquidaciones ( interpretación en materia mercantil, contable, etc) y la documentación requerida a la sociedad que se detalla en los folios 17-20 de la demanda; 150- 151 del procedimiento); en el caso de la filial, los acuerdos de distribución de resultados; origen de los beneficios repartidos; contabilidad depositada en el Registro Mercantil, etc. ; y no solo la comprobación del origen de los beneficios distribuidos por Eurotec, sino también la indagación de los obtenidos por esa sociedad en 2012 y 2013 e interpretación de las reglas sobre la patrimonialidad sobrevenida.

Además, según la misma parte, el Servicio de Gestión ha comprobado los requisitos de aplicación de un régimen tributario especial (art. 13 y 14 NFIS) , lo que solo puede hacerse en el procedimiento de inspección ( art. 135 f NFGT ).

-Se cita la STS nº 412/2021 de 23 de marzo y SAN de 10-07-2014 (Rec. 385-11)-.

A los efectos procedimentales alegados la recurrente considera que el régimen de las sociedades patrimoniales, aun sin estar incluido en el Título VI de la NFIS, es de carácter especial, por ser de adscripción temporal, obligatorio y sus reglas específicas que le diferencian del régimen general; idem, el cambio de régimen de tributación regulado por el artículo 117.3 de la NFIS.

2.- Extralimitación de los artículos 130.2 b) y 131.1.c) de la NFGT de Gipuzkoa.

Según la recurrente el examen de la copia de la contabilidad mercantil prevista por el primero de los preceptos que se acaban de citar, contradice lo que esa parte considera un concepto básico de la LGT, esto es, la exclusión de la contabilidad mercantil del mismo procedimiento de comprobación y la reserva de su examen al procedimiento de inspección (artículos 136 c y 142.1 ). Y añade la parte que tal divergencia entre normativa foral y común, se extiende al plazo de caducidad del mencionado procedimiento; de 9 y 6 meses, según sus respectivos artículos 131.1 c) y 139.1. b), respectivamente.

Se invocan, entre otros, los artículos 41.2 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco; 1.Uno y 3.a) de la Ley 12/20012 del **Concierto Económico**; y las SSTCO 116/1994 de 18 de abril y 192/ 2000 de 13 de julio; SSTS 119/ 2018 de 3 de Julio y 541/ 2018 de 3 de abril.

3.- El ingreso de 15.100613 euros en concepto de dividendo corresponde al ejercicio 2013 (prescripto en la fecha- 17-06-2019- de inicio de las actuaciones de comprobación) y no al ejercicio de 2014.

La recurrente expone que en el marco de la reestructuración del grupo empresarial que dio lugar a su constitución, Maquinaria Eurotec S.A. acordó con fecha 27-12-2017 (folios 62-70 del expediente) repartir un dividendo a favor de Investecnia Sociedad Inversora S.L. con arreglo al siguiente calendario:

- Diciembre de 2013: 2.399.900 euros.

- Enero de 2014: 30.000 euros.

- Marzo de 2014: 5.400.000 euros.

- Junio de 2014: 6.000 euros.

- Julio de 2014: 7.264.713 euros.

Y añade: Fue por razones de liquidez que el dividendo no se pagó de una sola vez (en Diciembre de 2013) y que por error no se contabilizó el correspondiente ingreso en la Cuenta de P. y G. del ejercicio 2013, conforme dispone el punto 2.8 de la Norma de valoración 9ª del PGC, sino del siguiente; y que la declaración de dicho concepto se hizo en la autoliquidación del ejercicio 2014.

Según esa parte, como el reparto del dividendo fue acordado en 2013 y en ese ejercicio se produjo el primer pago de su importe, en el mismo hay que entender producido el devengo contable, independiente del momento de la corriente monetaria (art. 54.1 y 3 de la NFIS).

4.- La recurrente no ha sido una sociedad patrimonial en los ejercicios 2014-2016, de conformidad con la regla de la proporcionalidad sobrevenida.

La recurrente admite que en el caso de imputarse el dividendo repartido por Eurotec al ejercicio 2014 hay que recomponer la cuenta de resultados y balance de ese ejercicio ya que tal dividendo debió contabilizarse como un menor coste de participación (apunte de balance de situación) y no como un ingreso financiero (apunte recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias) y, por lo tanto, no pueden contabilizarse 15.100.613 euros



como ingresos participaciones patrimonio y - 13.354, 177, 30 euros como pérdida por deterioro, sino 0 euros en ambos conceptos.

Seguidamente, la recurrente sostiene que no cumple acumulativamente los tres requisitos del artículo 14 de la NFIS para ser considerada sociedad patrimonial en 2014; en concreto, no cumple el requisito establecido en el apartado a) de dicho precepto: " Que al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de un activo esté constituido por valores, o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas"

Y a propósito de ese requisito, la recurrente defiende la aplicación del segundo inciso del artículo 14.2 b) de la NFIS ( ".....A estos efectos se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a) de este apartado, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos, en el 80 por 100 de la realización de actividades económicas"); no discutidos los dos primeros elementos de tal régimen, a saber, la atribución del dividendo y que la participación de Eurotec otorgue a Investecnia más del 5% de sus derechos de voto (...); y para acreditar el tercer elemento ( que los ingresos obtenidos por Eurotec procedan, al menos, en el 80% de la realización de actividades económicas) se aporta el dictamen, adjunto a demanda ( documento nº 1), que constata que los ingresos de Eurotec en 2011 y 2012 procedían, al menos, en el 80% de la realización de actividades económicas.

La recurrente añade que la documental II , adjunta a la demanda (resúmenes anuales de Eurotec desde su constitución en 1998 hasta 2019; SABI de la misma compañía de los ejercicios 1998-2000 y 2006-2011, y cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de los ejercicios 2001-2005 acredita:

- a) Las ventas típicas de Eurotec reseñadas en los resúmenes anuales del IVA suponen el 97, 52 % de los ingresos totales de la compañía.
- b) Los ingresos financieros de Eurotec, obtenidos por capitales invertidos en el ejercicio de su actividad empresarial, suponen el 2,48 % de los ingresos totales de la compañía.

La recurrente argumenta que la demandada no aplicado correctamente la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC ( " si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participación desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos , y minorarán el valor contable de la inversión") "porque la exigencia de la existencia de beneficios no distribuidos contabilizados como reservas como requisito para aplicar la regla de la proporcionalidad sobrevenida no debe obligar a sociedades cabeceras como INVESTECNIA cuando reciben un dividendo posterior a su constitución ( obviamente9, procedente de filiales empresarialmente activas que históricamente han acumulado fondos provenientes del ejercicio de su actividad empresarial, y que no los reparten hasta el momento en que se constituye su sociedad cabecera."; y añade: " La razón es que esos fondos históricamente acumulados, cuando son repartidos como dividendos después de la constitución de su Sociedad Holding en virtud de una operación previa de reorganización fiscalmente neutra, nunca podrán ser considerados en adelante como ingreso contable en INVESTECNIA y, por tanto, nunca integrarán los fondos propios de la entidad cabecera, con lo que nunca sería de aplicación la regla de la patrimonialidad sobrevenida respecto de dichos fondos, porque nunca formarán parte contablemente de sus beneficios no distribuidos".

-Se cita, entre otras, la Consulta Vinculante V0130-17 de 23 de enero de la DGT, además del "Dictamen sobre el Régimen de sociedades patrimoniales y el cómputo de los dividendos en la regla que evita la patrimonialidad sobrevenida" (documento III, adjunto a la demanda) -.

Y concluye la recurrente alegando que independientemente de que, en aplicación de la precitada Norma contable, hubiere obligación de contabilizar los dividendos pagados por Eurotec en el ejercicio 2013 ( o en el ejercicio 2014), como un menor coste de inversión en vez de como ingreso; al proceder dichos dividendos de resultados generados con anterioridad a la adquisición de la participación de Investecnia en Eurotec, desde un punto de vista fiscal la distribución de dicho dividendo debe tener la consideración de ingresos por distribución de beneficios y operar, por lo tanto, la regla de la proporcionalidad sobrevenida del artículo 14.2 b) de la NFIS, al haberse realizado el canje de valores, sin discusión, con amparo en el régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la NFIS.

5.- Aun sin aplicar la regla de la proporcionalidad sobrevenida, la recurrente no cumple el requisito (la composición del activo) del apartado a) del artículo 14 de la NFIS, atendido el valor contable de la participada ( Eurotec) reflejado a fecha 31- 12-2014 en las cuentas de la partícipe.

La recurrente expone que su participación en Eurotec estaba contabilizada en 2.246.409, 70 euros: 17.347.022, 70 euros, valor de adquisición tras el canje de valores a valores contables consolidados ( NRV 21ª del PGC)



menos 15.100.613 euros del dividendo registrado contra coste; sin embargo, según la misma parte, el valor real de dicha participación era muy superior al expresado, atendiendo al patrimonio neto ( 3.992.623, 32 euros) de Eurotec a 31-12-2014, post distribución del dividendo de 15.100.613 euros.

-Se adjunta como Documento IV el informe de ONEnoONO C.F. S.L.-.

La recurrente aduce la misma conclusión respecto al valor real de sus participaciones en Maquinaria Internacional 2006 S.L y Metrología Precitec S.L.; adquiridas en la misma operación que las participaciones de Eurotec; así, el valor de los elementos afectos representaría el 49, 08 % del valor del activo, aun computando también como no afectos otros elementos, distintos a las participaciones en entidades.

6.- Subsidiariamente, o sea, para el caso de que la recurrente sea considerada sociedad patrimonial, hay que reconocer su derecho a deducir la retención a cuenta que debió practicar Eurotec con cargo al dividendo de 15.100.613 euros; no exento y, por lo tanto, sujeto a retención (artículos. 33.3. e y 130.4.d NFIS) y 39.2 de esta misma Norma respecto al derecho del perceptor a deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida; esto es, el 21% del antedicho dividendo que se cifra en 3.171.128, 73 euros.

7.- Subsidiariamente, errores de cálculo en las liquidaciones recurridas.

La recurrente alega que dado que "Dado que INVESTECNIA posee las participaciones sociales de EUROTEC en virtud de una operación de canje de valores acogida al régimen especial de neutralidad fiscal, dichas participaciones mantuvieron el coste fiscal original que poseían los aportantes , es decir, 120.202, 42 euros. (aparte) Por lo tanto, el dividendo no debería haberse reconocido como un ingreso contable, sino como una minoración del valor de la inversión. Y en su virtud, una correcta aplicación del anterior criterio conduce a que el reparto del mencionado dividendo debe disminuir tanto el valor fiscal como el valor contable de la participación ya que, de lo contrario, se produciría un disímil tratamiento fiscal y contable que no tiene justificación alguna".

-Se citan las Consultas V2657-14 de 8 de octubre y V1013-15 de 27 de marzo de la DGT-.

Así, concluye la recurrente, debió descontarse el coste fiscal originario de las participaciones ( 15.100.613-120.202, 42 euros); esto es, la minoración del principal reclamado en 30.050, 61 euros.

**TERCERO.-** La demandada se ha opuesto a la admisibilidad (parcial) y a la estimación del recurso contencioso-administrativo por los siguientes motivos:

1.- No hubo extralimitación del órgano de gestión en el procedimiento de comprobación limitada (artículos 130-134 NFGT) habida cuenta del objeto del procedimiento y que la recurrente alegó error en la autoliquidación del ejercicio 2014 por haber imputado la recurrente a ese ejercicio los dividendos repartidos por Eurotec y defendió la inaplicación del régimen de las sociedades patrimoniales; por cuya razón fue requerida para la justificación de dicho error y no cumplir los requisitos de las sociedades patrimoniales ( artículo 130.2 en relación al artículo 15.2 de la NFGT de Gipuzkoa); requerimiento de copia de las cuentas anuales del ejercicio 2014 ( art. 130.1 b NFGT ); requerimientos a la participada ( Maquinaria Eurotec S.A) para información y justificación del origen de los dividendos repartidos; libros de actas y cuentas anuales 2012-2014 ( artículos 130.2 c y 90.1 d NFGT).

Así, según la demandada, los requerimientos practicados en el expediente de comprobación limitada, además, de amparados en los precitados artículos eran necesarios para comprobar los elementos determinantes de la obligación tributaria ( IS) de la entidad con el alcance señalado en dicho procedimiento.

2.- La validez de los artículos 130.2 b) y 131 c) de la NFGT., por su amparo en la potestad normativa del Territorio Histórico ( artículos 3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y 1 de la Ley 12/ 2002 del **Concierto Económico**).

Además, la demandada sostiene que el procedimiento de comprobación fue resuelto y notificado dentro del plazo de seis meses ( 17-01-2019-13-12-2018).

3.- La debida imputación del dividendo al ejercicio 2014, conforme a la autoliquidación de ese ejercicio y a las cuentas del mismo depositadas en el Registro Mercantil; idem, la participada (Maquinaria Eurotec SA.; con la presunción de veracidad del artículo 104.4 NFGT.

La demandada opone las irregularidades en el Libro de actas ( no fue legalizado sino con posterioridad al segundo requerimiento del Servicio de Gestión; y otros defectos e incongruencias) no permiten acreditar el Acuerdo de reparto de dividendos recogido en el acta aportada, de fecha 27-12-2013.

-Se citan los artículos 26 y 27 del Código de Comercio y 106 del Reglamento del Registro Mercantil sobre la forma en que deben llevarse el libro de actas-.



Asimismo, la demandada no considerada acreditado el pago parcial del dividendo en 2013 ya que el justificante de la transferencia bancaria aportado no deja constancia de la causa de dicha operación.

4.- Contablemente no debió reconocerse un ingreso por el dividendo recibido de Maquinaria Eurotec SA ni un gasto por el deterioro de la participación en dicha entidad, sino minorarse el valor contable de la inversión realizada. Pero, a efectos fiscales, debido a la aplicación previa del régimen especial de diferimiento debió efectuarse un ajuste extracontable positivo por el dividendo percibido.

5.- Cumplimiento de los requisitos del artículo 14 de la NFIS (sociedades patrimoniales). E inaplicación del régimen de la patrimonialidad sobrevenida (apartado 2, letra b del mismo precepto).

La demandada dice, respecto a la composición del activo, que el importe de beneficios no distribuidos que figura en el balance (ajustado) revela que, al menos 90 días de cada uno de los tres ejercicios, el patrimonio de la recurrente estuvo constituido por patrimonio no afecto a actividades económicas ( del 85, 86 %, el 84, 15 % y el 84, 69 %, respectivamente); y que la contabilización del dividendo como menor coste de cartera no afecta a la regla de la proporcionalidad sobrevenida, con lo cual, sea por el menor valor de cartera sea por haberse producido un ingreso y consiguiente deterioro, no altera el resultado porcentual ( activo afecto a actividades económicas, inferior al 50%).

La demandada añade que no se ha probado que los beneficios repartidos por Eurotec SA (13.253.670, 47 euros de la "Reserva de clasificación del ejercicio anterior") procedan del ejercicio de actividades económicas.; y objeta a la aportación de los documentos I ( dictamen del auditor de la sociedad) y ii ( resúmenes anuales del IVA) con la demanda, que la participada no acreditó el origen de la mencionada reserva ; además, en el informe de auditoría no se dice que la antedicha reserva corresponda a la corrección de errores de ejercicios anteriores a 2012 practicadas mediante regularización voluntaria; y que tal Reserva tenía su origen en ingresos ocultados por la participada , y que suponía más del 85 % del patrimonio neto de esa sociedad en ejercicio de su afloramiento contable.

Así, estima la demandad, que teniendo en cuenta los beneficios no distribuidos en 2014 (74.603, 23 euros); 2015 (432.521, 01 euros) y 2016 ( 318.091, 54 euros) y la falta de acreditación de la mayor parte de los dividendos obtenidos, la regla de la patrimonialidad sobrevenida no impide el cumplimiento del requisito de composición del activo. Y añade la misma parte:

- Las regularizaciones fiscales practicadas por Eurotec (2008-2011) no tuvieron como objeto la corrección de los ingresos de explotación declarados, sino ajustes extracontables en concepto de provisiones no deducibles fiscalmente, por importe ( 5.040.371, 92 euros) no coincidente con el dividendo repartido en 2014 o con la reserva de clasificación.

- La Auditoría no señala que los ingresos por regularizaciones de ejercicios anteriores procedan de actividades económicas.

- No se depositó el Informe, con las cuentas anuales del ejercicio 2012, en el Registro Mercantil; y tampoco en la Memoria de las cuentas del ejercicio 2012 y posteriores, no dejan constancia de ninguna corrección de errores en ejercicios precedentes.

6.- La recurrente no tiene derecho a deducción la retención que, en su caso, debió practicar la participada, ya que como propietaria y de aquella tuvo conocimiento del incumplimiento de la obligación de retención y, por lo tanto, fue también consentido por ella, con lo cual no puede imputarse exclusivamente a la pagadora del dividendo.

- Se cita la STSJ de Madrid de 6-04-2006; Rec. 1178-2002-.

Por otra parte, la demandada solicita la inadmisión de la pretensión a que se refiere este apartado porque no fue deducida en la vía previa al proceso y, así, incurre en incongruencia respecto al objeto inicial del proceso.

7.- No procede el ajuste extracontable por importe equivalente al exceso del dividendo sobre el coste fiscal originario de las participaciones (15.100.613- 120.202, 42 euros).

La recurrente alea que " tras la distribución del dividendo en 2014, el valor contable de la cartera (2.246.409, 70 euros, resultante de la diferencia entre el valor contable en la reestructuración de 17.347.022, 70 euros y el dividendo repartido por importe de 15.100.613 euros) sigue siendo superior a su valor fiscal (120.202, 42 euros) y, correlativamente, el ajuste extracontable propuesto no alcanza el importe de la ganancia que fue diferida en la operación de reestructuración (17.226.820, 28 euros).

**CUARTO.-** El expediente de comprobación limitada incoado a la recurrente ha tomado como elementos de partida los declarados por la sociedad en la autoliquidación del IS-2014, esto es, la corrección al resultado contable en concepto de "eliminación de la doble imposición por dividendos y participación en beneficios



(disminución de 15.100.613 euros"; y a tal comprobación opuso la recurrente la rectificación de la antedicha autoliquidación para imputar al ejercicio 2013 (prescripto) el dividendo repartido por Maquinaria Eurotec S.A. .

Asimismo, la comprobación realizada por el Servicio de Gestión se extendió a la calificación de la sociedad como microempresa o patrimonial (artículos 13 y 14 de la Norma Foral 2/2014 de 17 de enero del IS).

No puede sostenerse, pues, que el Servicio de Gestión haya investigado hechos no declarados o declarados incorrectamente por el obligado tributario (artículo 142.3 NFGT) , sino examinado los declarados (ingresos y gastos) por ese sujeto y si la tributación de este se había acomodado al régimen de aplicación, en su caso, el de las sociedades patrimoniales, lo cual es perfectamente conforme a los artículos 130-134 de la NFGT; el primero de ellos en relación con su artículo 125- 2.

Por su parte, los requerimientos de información o documentación, incluidos los dirigidos a terceros como Eurotec SA, congruentes con el objeto señalado, no han excedido de los medios de comprobación utilizables por el Servicio de Gestión en el mencionado procedimiento; también la contabilidad depositada en el Registro Mercantil requerida a la misma filial de la recurrente, conforme a la normativa vigente desde Agosto de 2017 y, por lo tanto, en la fecha de tal actuación ( "Lex regit actos").

Por otra parte, el régimen de las sociedades patrimoniales no está incluido entre los de carácter especial del Título VI de la NFIS vigente a partir del año 2014; y tal configuración normativa no puede ser reformulada en atención a las singularidades de dicho régimen sin alterar la propia sistemática de la Norma Foral del Impuesto; en lo que hace al caso, la remisión (implícita) del artículo 135 f) de la NFGT a los regímenes especiales del Título VI de la NFIS en razón ( la de su reserva a la función inspectora) a sus propias características en contraposición con las del régimen general y otros con distinto nivel de diferenciación respecto a este.

**QUINTO.-** Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos , sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente **Concierto Económico** ( artículo 3 a de la Ley 12/2002) de 23 de Mayo.

El planteamiento de la recurrente sobre la disconformidad de los artículos 130.2 b y 133.1 c) de la NFGT de Gipuzkoa con los correlativos (136.c y 139.1. a en relación al artículo 104.1 de la LGT) atiende a la consideración del procedimiento o procedimientos regulados por segunda como "procedimiento común " ( sic, la Ley 39/2015 de 1 de octubre) antes que a las relaciones entre normativa tributaria común y foral disciplinadas por la Ley del **Concierto Económico** del País Vasco, a que se remite el artículo 1. Párrafo 2 de la LGT.

Y es que por virtud de esas relaciones de autonomía normativa a la vez que de armonización o coordinación interordinamentales, no se impone a la normativa tributaria del Territorio Histórico una regulación uniforme u homogénea a la de régimen común (LGT) en trámites, alcance, plazos u otros aspectos del procedimiento de aplicación de los tributos sino de adecuación "en cuanto a terminología y conceptos"; y desde esa perspectiva "institucional" no se advierten en punto al objeto del procedimiento de comprobación limitada y plazo de duración las disparidades apreciadas por la recurrente entre los artículos 130.2 b) y 133.1 c) de la NFGT de Gipuzkoa y los correlativos de la LGT.

La extensión de la función comprobadora del Servicio de Gestión a la copia de la contabilidad mercantil no convierte a ese procedimiento por su configuración y límites (artículos 130-134 NFGT) en un procedimiento de investigación; amén de su duración también limitada ( a nueve meses) ; y de que los derechos y garantías del obligado en ese procedimiento son idénticos a los del mismo sujeto en el de inspección tributaria (artículos 131.2 y 144.2 de la NFGT) .

Y tal duración temporal tampoco comporta una ruptura con el sistema tributario común que impida el reconocimiento de un concepto o pilar básico del mismo; tres meses más de duración que la del procedimiento iniciado mediante autoliquidación o declaración; lo que es acorde al objeto y alcance de la comprobación limitada.

Hay en ese punto una diferencia "fundamental" entre la no regulación de un plazo de caducidad en el procedimiento de gestión ( STS nº 541/2018 de 3 de abril; referida al artículo 102 de la NFGT de Bizkaia) y la regulación en el ámbito foral de un plazo de caducidad superior al previsto en la normativa tributaria común.

**SEXTO.-** Imputación temporal del dividendo de 15.100.613 euros repartido por Maquinaria Eurotec SA. .

La recurrente sostiene que el reparto del dividendo fue acordada por la Junta General de Eutotec con fecha 27-12-2013; haciéndose el primer pago (de 2.399.900 euros) en ese concepto el 30-12-2013 y no de una sola vez en esa mensualidades por falta de disponibilidad (liquidez); y como prueba de esos hechos aporta el acta de dicha Junta y el justificante bancario de la transferencia ( folios 62-70 del expediente).



Dice la misma parte en el escrito de conclusiones (página 10; 359 del procedimiento) que el primero de los hechos a que se acaba de aludir fue admitido por la demandada en la pág. 2 del escrito de contestación.

No es así. La demandada, como antes el Servicio de Gestión, no ha reconocido el antedicho en el expositivo de hechos del escrito de contestación sino que ha negado expresa y motivadamente el valor probatorio de los precitados documentos en las páginas 10-13 de ese escrito (folios 332-334 del procedimiento).

Son serias las objeciones formales de la demandada al Acta de la Junta General de Maquinaria Euortec SA presentada por la demandante, más tratándose de hacer prueba no ya frente a su único socio ( la recurrente) sino frente a terceros ( la Hacienda Foral).

Y es que el libro de actas de la mercantil malamente puede reflejar fielmente los acuerdos de sus órganos si no se llevan con observancia de los requisitos establecidos por el Código de Comercio (artículos 26 y 27), y debidamente legalizados ( artículo 106 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por RD 1784/1996 de 19 de julio).

Como en la contabilidad mercantil, mutatis mutandi, las irregularidades sustanciales en la llevanza de los Libros de actas obstan a que las incorporadas a los mismos (en lo que hace al caso, legalizado post requerimiento documental del Servicio de Gestión) se tengan por prueba de su contenido; no en vano, tales formalidades son garantía del fiel reflejo de los acuerdos de la sociedad y, por lo tanto, de su acreditación fehaciente frente a terceros.

Antes bien, la recurrente contabilizó el dividendo en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2014 y declaró ese concepto en la autoliquidación de ese ejercicio (idem, Maquinaria Eurotec SA); lo que comporta la presunción ex artículo 104.4 de la NFGT de Gipuzkoa.

Y no fue de forma "espontánea" como la recurrente advirtió el tal error (¿) de imputación temporal, sino en el curso de las actuaciones de comprobación, y como fundamento de la alegación de prescripción de la acción liquidatoria del ejercicio (2013) al que ahora imputa el tal dividendo.

Entendemos, así, que no puede reconocerse virtualidad suficiente al acta de la Junta fechada el 17-12-2013 para desvirtuar la mencionada prescripción.

Por el contrario, y habida cuenta de que los dividendos deben contabilizarse cuando se declare o nazca el derecho del socio a exigir su cobro ( punto 2.8 de la Norma de valoración 9ª del PGC), y que las dos sociedades (participe y participada) registraron su reparto en las cuentas del ejercicio 2014 ha de entenderse devengado e imputado a ese ejercicio, de conformidad con el artículo 54.1 de la NFIS; incluido el pago que se dice realizado en diciembre de 2013, ya que tal devengo es independiente de la corriente monetaria o financiera que corresponda al mismo.

Así, aun dando por probado el pago de 2.399.900 euros en diciembre de 2013 a cuenta del dividendo, aun sin indicarse ese concepto (u otro) en el justificante bancario aportado, no puede entenderse devengado el derecho a ese cobro ( téngase por anticipado) en aquella anualidad.

Prevalece, en fin, el valor probatorio de la contabilidad y la propia declaración del contribuyente; máxime pretendiéndose la imputación del dividendo a un ejercicio prescripto ( artículos 101. 1 y 2 de la NFGT de Gipuzkoa en relación al artículo 217.2 de la LEC).

**SÉPTIMO.-** La patrimonialidad, en su caso, sobrevenida de la recurrente.

Esa parte defiende que en el ejercicio 2014 (y siguientes) no cumplía los tres requisitos que requiere el artículo 14 de la Norma Foral 2/2014 de 17 de enero de Gipuzkoa del Impuesto sobre sociedades:

"1. A los efectos de lo previsto en esta Norma Foral, tendrán la consideración de sociedades patrimoniales los contribuyentes en los que concurren las circunstancias siguientes: a) Que, al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad. b) Que los socios que representen, al menos, el 75 por 100 de la participación en el capital o de los derechos de voto de la entidad, sean personas físicas, entidades que tengan la consideración de sociedades patrimoniales u otras entidades vinculadas con las citadas personas físicas o entidades en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, debiendo cumplirse este requisito durante todo el período impositivo. Texto actualizado a 31-12-2017 26 c) Que, al menos, el 80 por 100 de los ingresos de la entidad procedan de las fuentes de renta siguientes: - Las referidas en el artículo



63 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, - Las derivadas de la explotación de los bienes a que se refieren las letras c) y d) del apartado 2 siguiente. - Las que se correspondan con ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios o de prestaciones de servicios, cuando el cesionario o el destinatario sea una persona o entidad vinculada con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, siempre que estas operaciones no se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad y resulten proporcionados para las mismas. 2. A efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 anterior, se atenderá a lo siguiente:

a) No se computarán como valores, los siguientes: -Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. -Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. -Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. -Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 anterior. b) No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a) de este apartado, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.

a) (.....) ".

La recurrente opone la llamada regla sobre la patrimonialidad sobrevenida del apartado 2 b), inciso final, del precepto que se acaba de transcribir ( ".....A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a) de este apartado, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos, en el 80 por 100 de la realización de actividades económicas") al cumplimiento del requisito del apartado 1.a) del mismo precepto ( "Que al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores, o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas").

La recurrente considera cumplidos los requisitos de la aplicación del apartado 2.b, último inciso:

a) El dividendo repartido por Eurotec .

b) La participación en Eurotec le ha otorgado más del 5% de sus derechos de voto, con la finalidad y organización previstos por la norma.

c) Los ingresos obtenidos por Eurotec proceden, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.

Respecto al último de los enunciados, no reconocido por la demandada, la recurrente sustenta sus conclusiones en el dictamen y resúmenes anuales del IVA presentados con la demanda ( documentos I y II. Y, a su vez, considera que la contabilización del dividendo como menor costes de inversión ( balance de situación) y no como ingreso financiero ( Cuenta de pérdidas y ganancias) en aplicación de la Norma de registro y valoración 9ª del PGC no es óbice a la aplicación del apartado 2.b del artículo 14 de la NFIS en aras del cumplimiento de su finalidad, esto es, el de evitar que una sociedad pase al régimen de las sociedades patrimoniales cuando percibe un dividendo obtenido por una sociedad participada en el ejercicio de su actividad económica; en otro caso, nunca se aplicaría la precitada regla a las sociedades cabecera o holding como la recurrente constituidas con la previsión del cobro inmediato de un dividendo generado anteriormente por una de sus participadas.

Así, y en aplicación del principio de subrogación ( artículo 108 NFIS; artículo 84 LIS), la recurrente sostiene con apoyo en las Consultas que cita que "cabe considerar que, entre los derechos tributarios transmitidos por las personas físicas aportantes, está incluido el derecho a considerar como tales los beneficios no distribuidos por la sociedad participada en el momento de realizarse la aportación, por lo que, a efecto fiscales, la posterior distribución de dichos beneficios como dividendo debe tener la consideración de ingreso por distribución de beneficios en la sociedad cabecera o sociedad holding".

Y en abierta disconformidad con la argumentación de la Resolución recurrida del TEAF (pág. 32) la recurrente alega que "(.....) si las liquidaciones provisionales se giran sobre la base e ese tratamiento contable que, asimismo es el que sirve para negar la consideración de que existan beneficios no distribuidos a la hora de aplicar la regla de patrimonialidad sobrevenida, no cabe realizar argumentaciones paralelas de cómo serían



las cosas si el dividendo se hubiera contabilizado de otra forma (i.e. registrando un gasto por deterioro de cartera que bajo el régimen de sociedades patrimoniales no resultaría deducible, lo que supondría de nuevo la tributación respecto al mismo como un mayor resultado de la sociedad patrimonial, cuestión que interesadamente se omite). Una vez que no debe haber ningún punto de discusión sobre que el dividendo controvertido debió contabilizarse minorando el coste de cartera, ha de atenderse en último término a la naturaleza fiscal de dicho dividendo: ingresos por distribución de beneficios".

La demandada defiende los motivos de oposición a la aplicación del artículo 14.2 b de la NFIS, expuestos en el Acuerdo del Servicio de Gestión que aprobó las liquidaciones recurridas y que se resumen en los siguientes:

a) El importe de los beneficios no distribuidos por Investecnia S.L. que figura en el balance (ajustado) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 es de 74.603, 23 euros; 432.524, 01 euros y 318.091, 54 euros, respectivamente; por lo tanto, cumple el requisito relativo a la composición del activo ya que durante 90 días de dichos ejercicios, el 85, 86 %, el 84, 15 % y el 84, 69 %, respectivamente, de sus activos estuvo constituido por valores y/o elementos no afectos.

b) La contabilización del dividendo como menor coste de cartera no incide en la aplicación de la regla de la proporcionalidad sobrevenida; incluso, de contabilizarse el dividendo como ingreso, el correspondiente gasto por deterioro de la participación determinaría que las reservas contabilizadas en el balance siguieran siendo insuficientes para la aplicación de la regla. Así en ese supuesto, y aunque la totalidad de los beneficios no distribuidos procediera de actividades económicas, más de la mitad del activo no estaría afecto a esas actividades ( 69, 07 %; 59,80 % y 59, 51 %, también respectivamente).

c) Del dividendo repartido por Maquinaria Eurotec SA (15.100.617, 51 euros), el 87, 77 % no se puede computar como procedente de actividades económicas, ya que la mencionada no ha acreditado que los 13.253.670, 47 euros de la "Reserva de reclasificación del ejercicio anterior" correspondan al ejercicio de actividades económicas, y deriven de regularizaciones voluntarias; por el contrario, las regularizaciones practicadas por la antedicha sociedad no tuvieron por objeto la corrección de los ingresos declarados de la explotación y tampoco reflejaron ingresos por importe equivalente al de la mencionada reserva.

**OCTAVO.-** La determinación de la composición del activo de la recurrente , si con elementos afectos o no actividades económicas en más del 50%, no se agota en la aplicación del apartado a) del artículo 14 de la NFIS, pues habiendo obtenido la recurrente dividendos por su participación en valores de otra sociedad ( Maquinaria Eurotec S.L.) hay que dilucidar si la primera puede acogerse a la llamada regla de la patrimonialidad sobrevenida del apartado 2.b) del mismo precepto, empezando por la comprobación de si los ingresos obtenidos por la participada proceden, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.

No hemos dado por probado que el dividendo repartido se hubiera devengado en 2013 en virtud del acuerdo de la Junta de Eurotec que la recurrente refiere al 27 de diciembre de ese año; sin descartar su anticipo en esa mensualidad.

Así, hay que atender a los resultados de la actividad de la recurrente en los ejercicios anteriores a 2013-2014.

La Administración demandada requirió a Eurotec , entre otros documentos, la copia de las cuentas anuales del ejercicio 2012 depositadas en el Registro Mercantil. En respuesta a ese requerimiento, M. Eurotec S.A. alegó la reclasificación de resultados derivada de la regularización voluntaria realizada en 2012 y 2013, respecto a ejercicios no prescriptos.

No ha habido, así, en el expediente incoado a la recurrente, dentro de sus propios límites, una comprobación sobre el origen del dividendo abonado a la recurrente o lo que es lo mismo, sobre el origen de los ingresos obtenidos por la participada en el ejercicio o ejercicios anteriores al reparto de dicho concepto.

Pero en este procedimiento la demandante ha presentado los resúmenes anuales del IVA (1998-2019) presentados por Eurotec, que la demandada pudo contradecir ( y no lo ha hecho) por obrar en su poder las correspondientes declaraciones. Y esos resúmenes (documental II) acreditan, indiscutiblemente por lo que decimos, que en todas y cada una de las anualidades (1998-2011) las ventas típicas de la mencionada superan el 90 % de sus ingresos.

El dictamen (aclaratorio) del Auditor (documento II) constata, por su parte, que "el total de los ingresos del ejercicio 2012 ascendían a 2.573.227, 32 euros, de los cuales el 88 % correspondiente a la actividad de explotación; y el 12 % a otras actividades.

Eso aparte, Maquinaria Eurotec SA había hecho en 2012 una dotación de 13.253.670, 47 euros con cargo a "Reserva de reclasificación de ejercicios anteriores" cuyo origen en ingresos - no declarados- obtenidos por esa sociedad entre 2008- 2011 no desmiente el porcentaje señalado de rendimientos de su actividad económica;



idem, que las regularizaciones realizadas por la misma sociedad no tuvieran por objeto la corrección de los ingresos de la explotación sino ajustes extracontables en concepto de provisiones no deducibles en importe no coincidente con el dividendo repartido.

Así, y teniendo en cuenta el objeto de la mercantil (ingeniería de sistemas de comunicación) hay que dar por acreditado, dentro de los límites exigibles al obligado en el procedimiento de comprobación limitada y había cuenta de la condición de "tercero" (no de "investigada") de la participada en ese procedimiento, que más del 80 % de los ingresos de la segunda en los ejercicios anteriores al reparto del dividendo procede de su actividad económica.

**NOVENO.-** La contabilización del dividendo como menor coste de inversión y no como ingreso financiero, conforme a la Norma de registro y valoración 9ª del PGC ("...si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión ") no ha sido óbice a que en la liquidación del IS-2014 se practicase un ajuste extracontable (aumento) por el importe del dividendo; hete aquí, la diferencia entre el tratamiento contable del dividendo y su tratamiento fiscal; en términos del Acuerdo del Servicio de Gestión : " (...) Por tanto, en la medida en que las acciones aportadas mantuvieron la misma fecha de adquisición que en sede de las personas físicas transmitentes, el dividendo distribuido por las acciones que se acogieron al régimen de diferimiento debió tributar como un ingreso por distribución de beneficios, efectuando a tal efecto el correspondiente ajuste extracontable para la determinación de la base imponible (en concreto, un aumento de 15.100.613 euros. (aparte) En conclusión, contablemente, no debió reconocerse un ingreso por el dividendo recibido de MAQUINARIA SA ni un gasto por el deterioro de la participación en la citada entidad. Tan solo debió minorarse el valor contable de la inversión. A su vez, a efectos fiscales, como consecuencia de la aplicación previa del régimen especial de diferimiento, debió efectuarse una corrección (aumento) al resultado contable por el importe del dividendo percibido" (páginas 8 y 9 del Anexo a la liquidación del IS-2014).

Diferenciado, así, el tratamiento contable del fiscal, con la consiguiente tributación del dividendo mediante el correspondiente ajuste extra-contable (aumento) hay que diferenciar también ambos planos a los otros efectos fiscales, en lo que hace al caso, la aplicación del artículo 14.2 b) de la NFIS; con la consecuencia de computar como ingreso (beneficio no distribuido) en la partícipe el dividendo repartido por la participada.

Dicho lo cual, no es la recurrente la que confunde el resultado fiscal con el contable, sino la demandada la que pretende hacer pasar el segundo por el primero, obviando la diferenciación entre ambos reflejada en el propio Acuerdo de liquidación del IS-201 como razón del ajuste extracontable (aumento) aplicado en ese acto.

Y tal solución, sin contradecir el texto (los dos párrafos) del artículo 14.2b) de la NFIS es conforme a la finalidad de esa disposición argumentada por ambas partes aunque solo atendida por la recurrente.

Y conforme también con la subrogación de la adquirente de las acciones mediante canje, sujeto al régimen especial de diferimiento, atendida por el Acuerdo de liquidación como argumento (transcripto más arriba) del ajuste aplicado; y con las Consultas de la DGT invocadas por la recurrente, con fundamento en las mismas premisas y consiguiente calificación fiscal del dividendo (ingreso/beneficio no distribuido), aun fuera a otros efectos, esto es, de la exención ex artículo 21 de la LIS; lo que no cambia las cosas respecto a la calificación fiscal del dividendo y es que, según esas Consultas, y la propia actuación del Servicio de Gestión, la contabilización del dividendo como menor coste de inversión no altera su apuntada naturaleza jurídica.

En congruencia con lo expuesto, no pueden aceptarse las razones de tratamiento contable (alternativo) opuestas por la demandada al cómputo del dividendo como beneficio no distribuido, a efectos de la aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida; esto es, la contabilización del deterioro de la inversión (gasto) y consiguiente minoración de las reservas o elementos del activo afectos a actividades económicas, sin anteponer (sic) ese tratamiento contable (correlativo al del dividendo como ingreso) al tratamiento fiscal sostenido en los párrafos anteriores.

**DÉCIMO.-** La estimación del motivo del recurso contencioso examinado en el anterior, hace innecesario el examen de los planteados con carácter subsidiario sobre la invalidez de las liquidaciones y, por ende, todos los referidos a las sanciones también recurridas; sin perjuicio de las liquidaciones que, en sustitución de aquellas, proceda practicar con arreglo al régimen general del Impuesto sobre sociedades.

**UNDÉCIMO.-** Se impondrán las costas del procedimiento a la demandada, limitando su importe por todos los conceptos a la suma de 20.000 euros; teniendo en cuenta el resultado desestimatorio de los motivos examinados en los fundamentos 4º, 5º y 6º, y las dudas de hecho y de Derecho que ha suscitado el debate sobre la aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida (artículos 139.1 y 3 LJCA).



## FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por D. JOSE MANUEL LÓPEZ MARTÍNEZ actuando en nombre y representación de INVESTECNIA SOCIEDAD INVERSORA S.L., contra la Resolución de 25-02-2021 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2020/0079, 2020/0080, 2020/0081, 2020/0676, 2020/ 0677 y 2020/ 0678, interpuestas por Investecnia Sociedad Inversora SL contra los Acuerdos de 10-12-2019 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que aprobaron las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2014-2016; y contra los Acuerdos de 28-09- 2020 del mismo órgano que impusieron sanciones derivadas de dichas liquidaciones, debemos anular y anulamos los actos recurridos; e imponemos a la demandada las costas del procedimiento hasta la suma, por todos los conceptos, de veinte mil euros.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0367 21, un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 8 de julio de 2022.